



HAL
open science

Différentiation fonctionnelle de l'audit interne: Une analyse comparée de la distance entre “ univers des risques ” et “ univers d'audit ”

Coskun Cakar, Frédéric Gautier

► To cite this version:

Coskun Cakar, Frédéric Gautier. Différentiation fonctionnelle de l'audit interne: Une analyse comparée de la distance entre “ univers des risques ” et “ univers d'audit ”. Transitions numériques et informations comptables, May 2016, Nantes, France. pp.cd-rom. hal-01907643

HAL Id: hal-01907643

<https://hal.science/hal-01907643v1>

Submitted on 29 Oct 2018

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Différentiation fonctionnelle de l'audit interne :

Une analyse comparée de la distance entre « univers des risques » et « univers d'audit »

***Coskun CAKAR
Frédéric GAUTIER***

Résumé : L'Institut des Auditeurs Interne (IIA) a établi un cadre normatif qui fonde la pratique de l'audit interne sur les risques. Nos travaux traitent de la distance qui peut exister entre l'univers d'audit et l'univers des risques. Le cadre d'analyse est la théorie des systèmes sociaux de Luhmann (1995) qui décrit la société comme étant composée de sous-systèmes fonctionnellement différenciés. Cette hypothèse a des implications fortes sur l'audit interne qui en tant que sous-système social serait amené à observer les risques avec sa propre sémantique et donc différemment. La méthodologie est fondée sur des entretiens avec 32 directeurs d'audit de sociétés cotées et une analyse comparée (AQQC). Nos résultats décrivent comment se manifeste la différenciation fonctionnelle de l'audit interne tout en apportant un éclairage sur ses causes.

Mots clés : audit interne, risque, gouvernance, Analyse Quali-Quantitative Comparée (AQQC)

Abstract: International Institute of Auditor's (IIA) professional standards provide authoritative and normative guidance to internal auditors who must apply a risk based approach. This research provides an analysis of the distance which can appear between the universe of risk and the universe of audit. Our conceptual framework is the social systems' theory developed by Luhmann (1995) according whom our society is functionally differentiated with distinct social sub-systems. This hypothesis has a significant impact on internal audit : being a social subsystem, audit will observe risks differently with its own codes of communication. Our methodology relies upon interviews performed with 32 Chief Audit Executives of listed companies and a comparative analysis (QCA). In our results, we describe how functional differentiation is occurring and provide the main causes of this phenomena.

Keywords: internal audit, risk, governance, Qualitative Comparative Analysis (QCA)

1 Introduction

Dans le contexte actuel de crise de confiance, « l'audit interne, autrefois cantonné au domaine comptable et financier, s'est repositionné pour jouer un nouveau rôle concernant le processus de gestion des risques, de contrôle et de la gouvernance au sein des organisations (IIA, 1999) ». Leurs activités sont encadrées par un code de déontologie et des normes d'audit décrites dans le Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne (CRIPP). L'audit interne s'appuie sur une approche par les risques et l'évaluation des risques constitue le cœur d'activité de l'auditeur interne.

Par conséquent, nous pouvons nous interroger sur l'efficacité du processus d'évaluation des risques mis en œuvre par les auditeurs internes et dans quelle mesure les normes d'audit contribuent à limiter le risque d'audit et à mieux évaluer les risques au sein des organisations. C'est-à-dire comment les normes peuvent-elles contribuer à améliorer la qualité de l'audit et

limiter la sélection arbitraire ou inadéquate des zones à risques par les auditeurs ? La revue de la littérature existante nous a montré que la revue des pratiques des auditeurs internes en matière d'évaluation des risques reste peu développée alors que la notion de risque apparaît comme problématique. La notion de risque n'est pas définie de façon suffisamment précise dans les normes alors qu'elle représente le cœur d'activité de l'audit interne. En effet, le risque est défini dans les normes comme étant un événement qui s'il se réalise pourrait compromettre la réalisation des objectifs de l'organisation considérée. C'est-à-dire que l'univers des risques possibles apparaît comme pouvant être illimité du fait de l'incertitude qui pèse sur les événements futurs. Dès lors, nous devons comprendre comment les risques sont en pratique identifiés et sélectionnés par les auditeurs internes au sein de leur organisation, avec l'idée qu'il ne dispose pas de statistiques pour tout. Par ailleurs, le risque en tant que mesure ne permet pas de savoir comment apprécier le risque au niveau organisationnel dès lors que l'appétence au risque n'est pas homogène au sein de l'organisation.

La théorie des systèmes sociaux et des risques de N. Luhmann (1995, 1993) nous fournit un cadre d'analyse particulièrement riche. La théorie des systèmes sociaux de Luhmann (1995), qui constitue le cadre générale de la théorie du risque, nous apporte un éclairage particulier pour mieux comprendre le fonctionnement de l'audit interne au sein des organisations. La société que nous décrit Luhmann est fonctionnellement différenciée, c'est-à-dire composée de sous-systèmes sociaux (économique, légal, scientifique, artistique, politique...) qui se distinguent de leur environnement. Tout sous-système social dispose de sa propre sémantique et de ses modes opératoires. Il en résulte des implications significatives sur les pratiques d'audit interne dès lors que nous considérons l'audit comme étant lui-même sous-système social. La différenciation fonctionnelle de l'audit interne conduit à ce qu'il dispose de sa propre sémantique de communication. Nous faisons ici l'hypothèse que les risques de la cartographie des risques qui sont énoncés par le sous-système management représentent pour l'audit des « bruits » émis par son environnement. Il en découle dès lors une distance entre l'univers des risques représenté par la cartographie des risques et l'univers d'audit représenté par le plan d'audit.

Cette recherche a été principalement menée à partir d'entretiens (individuels et focus group) réalisés auprès de 32 Directeurs de l'audit de sociétés cotées (CAC 40 et SBF 120). La méthodologie utilisée est une analyse comparée (Qualitative Comparative Analysis – QCA) et vise à répondre aux questions suivantes : Comment se manifeste la distance entre les risques de la cartographie des risques des managers et ceux retenus par l'audit interne dans leur plan

d'audit ? Quelles sont les conditions qui expliquent cette distance entre les risques identifiés de la cartographie des risques et ceux retenus dans le plan d'audit ?

Nos travaux apportent un éclairage sur la manière dont ce manifeste la différenciation fonctionnelle de l'audit interne et qui se traduit par la distance entre univers des risques et univers d'audit. En complément de ce premier apport, nos résultats permettent d'identifier grâce à la méthodologie mise en œuvre plusieurs conditions relatives soit à l'organisation, soit aux modalités d'élaboration de la cartographie des risques qui peuvent expliquer cette distance. Parmi les conditions organisationnelles, nous avons notamment identifié la taille du département d'audit, le profil des auditeurs. Quant aux conditions relatives à l'élaboration de la cartographie, les modalités de sa mise à jour et l'implication de l'audit dans son élaboration sont aussi de nature à impacter la distance entre univers des risques et univers d'audit.

L'article est structuré en quatre parties. La première correspond à la revue de la littérature. La seconde au cadre d'analyse et aux questions de la recherche. La troisième partie présente la méthodologie utilisée pour analyser les données collectées. La dernière correspond aux principaux résultats obtenus.

2 Revue de la littérature, cadre d'analyse et questions de recherche

Cette partie fournit les principaux éléments d'information qui sont nécessaires pour mieux comprendre la relation qui existe entre l'audit interne et le concept de risque ainsi qu'une synthèse des principaux travaux réalisés sur ce thème. Nous aborderons dans un premier temps le thème de la cartographie des risques qui constitue une des composantes clés des processus de management des risques au sein des organisations. Nous traiterons dans un second temps du contenu des normes professionnelles de l'audit interne en lien avec le concept de risque et de la relation entre la planification des travaux d'audit et de la cartographie. Nous présenterons quelques questions et problématiques mis en avant par les travaux existants sur le thème de l'auditabilité des risques. Nous conclurons cette section par nos questions de recherche.

2.1 Revue de la littérature

La définition de l'audit interne a été révisée au début des années 2000 afin de refléter son nouveau rôle, centrée sur les risques. « *L'Audit Interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses*

opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité » (IIA, 1999). Les nouvelles normes professionnelles ont été émises quelques années après. La littérature existante qui traite de la relation entre le risque et l'audit interne est relativement récente au regard du nouveau rôle assigné à l'audit.

2.1.1 Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne (CRIPP)

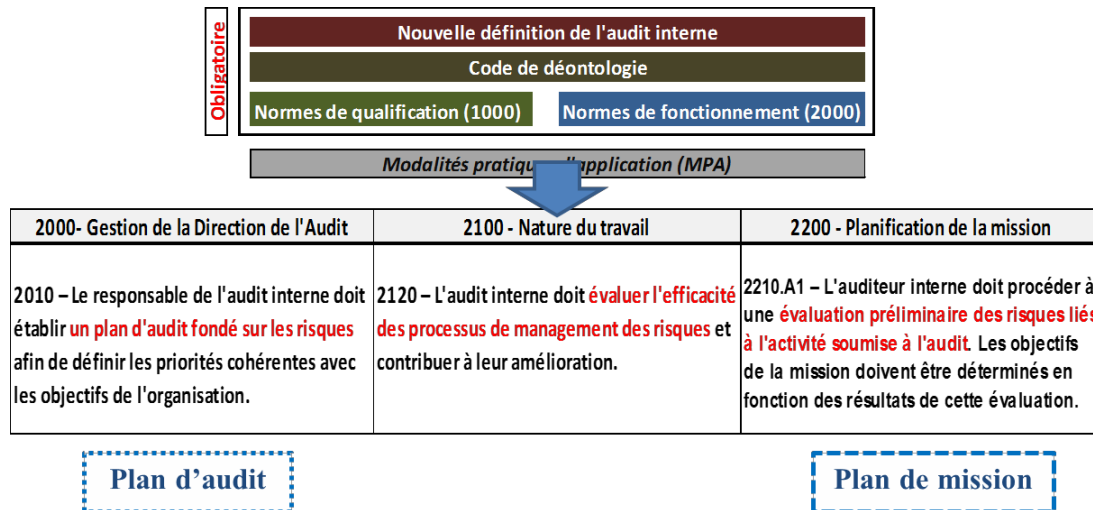
L'Institute of Internal Auditors (IIA) est une association professionnelle qui a été créée en 1941 aux Etats-Unis en réponse à la croissance des activités d'audit interne au sein des organisations. L'IIA a tout d'abord établi une « déclaration de responsabilités » en 1947, puis un « Code de déontologie » en 1968. C'est une dizaine d'années plus tard, en 1978, que les premières "normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne" ont été publiées par l'IIA. En 1998, le Conseil d'administration de l'IIA a décidé de constituer un groupe de travail en charge d'évaluer la pertinence et l'applicabilité des normes existantes. Le groupe de travail recommanda à la fin de ses travaux d'établir une nouvelle définition de l'audit interne (rôle d'assurance et de conseil), un cadre de référence pour la pratique professionnelle et une refonte des normes pour qu'elles soient mises en cohérence avec la nouvelle définition de l'audit interne.

« En 1999, un nouveau Code de déontologie et une nouvelle définition de l'audit interne ont été établis. En 2009, le Cadre de Référence pour la Pratique Professionnelle de l'audit interne (CRIPP) est entré en vigueur. Ce cadre normatif contient des dispositions obligatoires (définition de l'audit interne, Code de déontologie et normes internationales pour la pratique de l'audit interne) qui sont complétées par des dispositions fortement recommandées (modalités pratiques d'application, guides pratiques) ».

« L'Audit Interne est à définir par l'IIA comme étant *“une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité”*.

Cette définition approuvée par l'IIA en 1999 (qui est reprise comme telle dans le CRIPP) montre que le cœur d'activité de l'audit interne est centré sur les risques. L'objet même de l'audit interne est d'évaluer les processus de gestion des risques et de contrôle en ayant lui-même recours à une approche centrée sur les risques. Les normes professionnelles de l'audit interne exigent par ailleurs que la pratique de l'audit interne soit fondée sur une approche par les risques (tel qu'illustré dans l'extrait des normes présenté ci-dessous).

Schéma 1 : extrait du cadre normatif de l'audit interne



La norme 2010 relative à la planification annuelle des activités de l'audit précise que le directeur de l'audit doit établir un plan d'audit fondé sur une analyse documentée des risques. La norme précise par ailleurs que les priorités de l'audit doivent être cohérentes avec les objectives de l'organisation au sein de laquelle il opère. Les cartographies des risques établies dans le cadre des processus de gestion des risques (présentés dans la section précédentes) peuvent dès lors constituer une base pour permettre à l'audit d'établir son plan d'audit annuel.

En complément de cette exigence, la norme 2210 rappelle que l'audit interne doit réaliser pour chacune des missions d'audit inscrite au plan d'audit une analyse préliminaire des risques spécifiques relatifs à l'activité ou l'entité auditée. Le choix du périmètre de revue de l'audit devra découler principalement de cette analyse de risque spécifique.

Une revue plus détaillée des normes d'audit interne met en évidence un paradoxe : la notion de risque n'est pas définie de façon suffisamment précise alors qu'elle représente le cœur d'activité de l'audit interne. Pour pallier à cette lacune, les normes font référence à certains cadres de référence en matière de gestion des risques comme par exemple celui du « *COSO 2 - Enterprise Risk Management* » (ERM). Le modèle du COSO 2 – ERM (2004) fournit un cadre de référence qui précise en quoi consiste la gestion des risques et quelles sont les

principales étapes à suivre pour mettre en œuvre un tel processus au sein de son organisation. Le processus de gestion des risques qui est décrit par ce référentiel consiste tout d'abord à définir clairement les objectifs de l'organisation pour ensuite identifier tous les événements qui pourraient compromettre la réalisation de ces mêmes objectifs. Une fois ces événements identifiés, il faut évaluer les risques, c'est-à-dire la probabilité de survenance des événements ainsi que leur impact pour y apporter une réponse (éviter le risque, l'accepter ou bien le réduire). Le risque est défini dans ce cadre de référence comme étant un événement qui peut influencer et compromettre l'atteinte des objectifs de l'organisation. Cette définition ne permet toutefois pas de répondre à la question de savoir comment les risques peuvent être identifiés parmi un univers illimité d'événements possibles qui sont soumis à de l'incertitude. Beaucoup de choses peuvent ne pas se dérouler comme nous l'envisageons. L'approche probabiliste n'est pas non plus d'une grande aide dès lors que nous ne disposons pas de données historiques pour « tout ». A ce stade, nous savons que l'audit interne doit mettre en œuvre une approche par les risques mais nous ne savons pas comment il procède en pratique. Il est essentiel de voir dans quelle mesure et comment les travaux existants traitent de cette question.

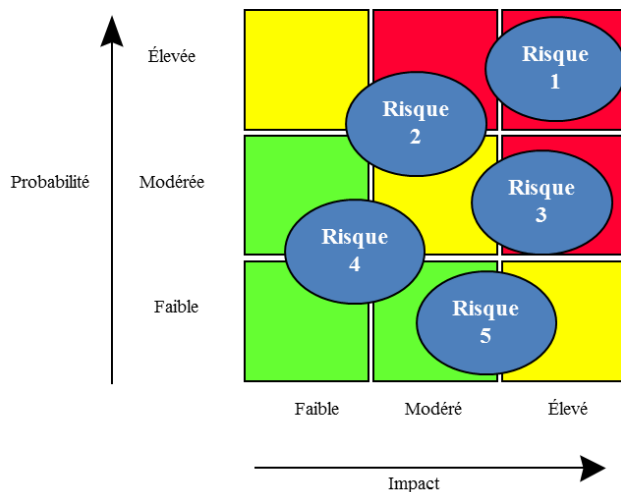
2.1.2 La cartographie des risques : une composante clé du modèle Entreprise Risk Management (ERM)

La crise financière du début des années 2000 a conduit à un fort développement des dispositifs destinés à prévenir ou à limiter l'impact des risques au sein des organisations. En particulier l'*Enterprise Risks Management* (ERM) incarne l'espoir d'une meilleure maîtrise des aléas de la vie économique et d'évitement des dérapages qui ont conduit à cette crise. C'est dans ce contexte de crise de confiance que différents référentiels se sont développés en proposant un cadre conceptuel et méthodologique destiné à maîtriser les risques, dont celui du COSO 2 élaboré par le *Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*. « L'adoption par les entreprises de ce type de dispositif est devenue quasiment incontournable. L'une des raisons de leur large adoption est liée au vote de lois de sécurité financière (Sarbanes Oxley Act en 2002 pour les Etats Unis, ...) qui exigent aux sociétés cotées d'évaluer l'efficacité de leurs dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne. La pression institutionnelle a elle-aussi contribué à les adopter, soit pour leur intérêt intrinsèque, soit par souci de conformité. Les agences de notation ont également adopté l'ERM dans les processus de notation des risques crédit et le considèrent comme le signe d'une bonne gouvernance (Miller and al., 2008 ; Standard & Poor's, 2008) ».

La cartographie des risques apparaît comme étant un outil fondamental pour la mise en œuvre de l'ERM et des autres dispositifs de gestion des risques, dès lors qu'il n'est pas possible de gérer les risques s'ils ne sont pas connus et clairement identifiés.

Une cartographie des risques est une représentation schématique qui récapitule les événements susceptibles d'affecter négativement l'atteinte des objectifs pour une organisation donnée. Une fois ces risques identifiés, ils sont évalués et hiérarchisés en fonction de la probabilité de survenance des événements redoutés et de leur impact potentiel. Un risque qui présente une forte probabilité de survenance combiné à un fort impact sera considéré comme critique. Les risques sont représentés de façon visuelle sur une "carte" qui décrit les risques majeurs identifiés avec leur degré de criticité (tel qu'illustré dans le schéma ci-dessous).

Schéma 2: exemple de représentation d'une cartographie des risques



« La cartographie des risques représente l'un des dispositifs les plus fréquemment utilisés pour identifier et évaluer les risques (Collier et al., 2007, Woods 2009) ». « Une étude réalisée par KPMG (2013) a par ailleurs mis en évidence que parmi les principales activités des comités d'audit, la revue des cartographies des risques apparaît comme étant un élément relativement important ».

« Selon Power (2007), le besoin d'identifier les risques et le besoin exprimé par les instances de gouvernance de pouvoir disposer de représentations graphiques suffisamment synthétiques priment sur les techniques et les outils d'évaluation qui sont nécessaires pour les établir ».

« Les recherches qui portent sur l'outil de cartographie des risques restent relativement limitées malgré son fort développement au sein des organisations et l'intérêt qu'il peut susciter tant du point de vue conceptuel que pratique (Jordan et al., 2013) ».

2.1.3 *L'audit interne et les risques*

« Le rôle et les responsabilités de l'audit interne répondent aujourd'hui à un besoin qui n'est pas indépendant de l'évolution des principes de gouvernance d'entreprise (Gramling et al., 2004; Sarens et De Beelde, 2006 ; Gendron et al., 2007) ». « En réponse aux nouveaux besoins, l'audit interne doit jouer un nouveau rôle en ce qui concerne les risques et les processus de gestion des risques (McNamee et Selim, 1999 ; Allegrini et D'Onza, 2003 ; Paape et al., 2003 ; Spira et Page, 2003) ». Comme nous l'avons vu dans la partie précédente, les normes d'audit interne reflètent bien l'idée que le processus de gestion des risques constitue le cœur d'activité de l'audit interne en réponse à ce nouveau besoin.

Les normes internationales d'audit interne requièrent que les travaux d'audit soient planifiés sur la base d'une analyse préliminaire des risques. Cela concerne aussi bien l'élaboration du plan annuel d'audit que la planification des travaux d'audit pour une mission donnée. « Certaines recherches ont analysé dans quelle mesure ces exigences étaient appliquées par les fonctions d'audit interne (Pelletier, 2008 ; Koutoupis et Tsamis, 2009 ; Castanheira et al., 2010) ». « Les travaux montrent que même si certaines fonctions d'audit interne font référence à une approche par les risques lorsqu'elles décrivent leur méthodologie, leurs pratiques révèlent que cette approche n'est que partiellement appliquée. L'approche par les risques de l'audit est principalement mise en œuvre pour établir le plan annuel d'audit et elle n'est pas toujours utilisée pour le plan de mission (Castanheira, Rodrigues et Craig, 2010) ». « Alors que certaines fonctions d'audit interne déclarent appliquer une approche fondée sur les risques, la documentation associée à leurs travaux d'audit n'est pas suffisante pour le démontrer (Koutoupis et Tsamis, 2009) ». « Enfin, d'autres recherches ont montré combien était difficile en pratique de mettre en œuvre un processus d'audit fondé sur les risques (Knechel, 2007) ». « Ce qui est selon Power (2003, 2004) aussi généralement reconnu à présent est que l'audit n'est pas simplement une technologie neutre mais un processus socialement construit visant à assoir une certaine légitimité ».

« La littérature qui existe sur le thème de l'audit interne et son approche par les risques est limitée (Coetzee et Lubbe, 2014) ». Nous savons que les auditeurs internes doivent suivre une approche fondée sur les risques, mais nous ne savons pas comment ils procèdent en pratique.

2.2 *Cadre d'analyse et questions de recherche*

La notion de risque est traditionnellement définie comme étant la mesure d'un événement qui, s'il se produit, peut avoir des effets négatifs. La mesure du risque s'obtient en multipliant la probabilité d'occurrence de l'événement considéré et l'impact potentiel de ce même événement. Toutefois, cette approche probabiliste est beaucoup moins utile pour prédire les événements futurs qui sont rares et/ou lorsque nous n'avons pas suffisamment de données historiques pour appliquer des lois statistiques. Dès lors se pose la question de savoir comment pour ce type de cas les organisations procèdent pour identifier et évaluer les risques.

La sociologie du risque fournit une perspective alternative pour répondre à cette question. Le risque n'est pas considéré comme une mesure objective, indépendante de l'observateur, mais comme étant une construction sociale influencée le contexte social. Nous avons mobilisé dans cet article la théorie des risques de Luhmann (1993). « Selon Luhmann (1993), notre société est perçue comme étant plus risquée pour trois raisons. Tout d'abord une grande complexité de la société moderne fonctionnellement différenciée, ensuite une plus grande dépendance de notre société par rapport aux prises de décision et enfin le contraste qui existe entre les décideurs et ceux qui sont indirectement impactés par leurs décisions ».

2.2.1 *Les systèmes sociaux*

La théorie des systèmes sociaux de Luhmann (1995), qui constitue le cadre générale de la théorie du risque, nous apporte un éclairage particulier pour mieux comprendre le fonctionnement de l'audit interne au sein des organisations. Il est nécessaire d'en rappeler les quelques éléments fondamentaux.

La société que nous décrit Luhmann est fonctionnellement différenciée, c'est-à-dire composée de sous-systèmes sociaux (économique, légal, scientifique, artistique, politique...) qui se distinguent de leur environnement. Les systèmes sociaux surgissent à partir des problèmes de double contingence qu'ils permettent d'affronter avec leurs opérations pour réduire la complexité. Chaque sous-système remplit des fonctions spécifiques avec ses propres modes opératoires et ses propres codes de communication.

La fonction principale du sous-système économique par exemple est de favoriser et permettre les communications d'un certain type pour réguler les échanges de bien. Le Médium sens est l'argent et le code qui permet de communiquer est « payer / ne pas payer ». Enfin, le programme qui permet de choisir parmi les deux codes est le prix. Le système renvoie à une offre de communication qu'on peut refuser ou accepter et à laquelle on peut enchaîner

d'autres communications. Chaque individu passe d'un système à un autre (par exemple de l'économie à la science) selon le type de communication qu'il met en place (par exemple économique ou scientifique) ».

Toujours « selon Luhmann (1995), La complexité du système dépend du nombre de relations possibles qui peuvent exister entre ces éléments. La complexité du système est donc toujours inférieure à celle du milieu. En effet, comme beaucoup de relations du milieu sont inutiles pour la survie du système, celui-ci réduit la complexité au sens réduction de l'image qu'il se fait du milieu. Par la réduction, le système fixe ce qu'il pourra percevoir (le reste deviendra invisible) et une stimulation externe n'a de sens pour le système que si elle est traduite dans son propre langage ».

« Selon Luhmann (1995), le système s'observe avec ses codes et observe lui-même les opérations de ses codes, uniquement par ses codes. Le code du système scientifique sera vrai/faux, celui du politique pouvoir/opposition. Dès lors, les sous-systèmes sont opérationnellement clos, c'est-à-dire qu'ils ne peuvent pas communiquer entre eux mais juste traiter et interpréter les signaux extérieurs. Les sous-systèmes ne peuvent pas communiquer avec leur environnement mais juste communiquer à son sujet en utilisant leurs propres codes. Il y a dès lors un filtre appliqué par chaque sous-système à la résonance extérieure au moyen du son propre mode opératoire ».

Si l'on considère par exemple la catastrophe nucléaire de Fukushima au Japon (2011), cet événement sera codé différemment par chaque sous-système : le sous-système économique se focalisera sur son impact sur les mécanismes de prix alors que le sous-système scientifique traitera de son impact sur la santé des populations exposées à la radioactivité. Le système social apparaît dès lors comme un moyen de réduire la complexité par la différenciation fonctionnelle.

2.2.2 Risque et complexité

« Pour Luhmann (1993), le risque résulte de la grande complexité de notre société moderne et de la différenciation fonctionnelle. Cette complexité rend beaucoup plus difficile la prévisibilité des événements futurs au moyen de lois déterministes et des probabilités ». Considérons par exemple le cas du risque technique. Il est possible de déterminer ex post ce qui était à l'origine d'un dysfonctionnement et ce qu'il aura fallu faire pour l'éviter. Cependant, une telle analyse suppose que notre système soit basé sur une causalité linéaire et que nous sommes capables d'établir un lien clair entre une cause et tous ses effets. Or, si l'on

considère par exemple le système industriel, la grande complexité de certaines installations ne peut être appréhendée qu'au moyen de modèle qui la simplifie. La recherche d'une cause de dysfonctionnement est d'autant plus difficile que le système en question est complexe et suit rarement un schéma de causalité linéaire.

La complexité résulte du nombre de fonction qu'un système doit remplir ainsi que sa taille : les interactions entre les sous-systèmes fonctionnellement différenciés ainsi que leurs effets deviennent plus incertains. La complexité ne se limite pas au domaine technique et existe à chaque niveau de la société. Le risque est lié de façon inhérente à la société fonctionnellement différenciée. La société est fonctionnellement différenciée, c'est-à-dire composée de sous-systèmes sociaux (économique, légal, religieux, scientifique,...) qui remplissent chacun une fonction spécifique afin de réduire la complexité avec leur propre logique, programmes et codes de communication. Ainsi, le sous-système artistique ne remplit pas la même fonction que le sous-système juridique ou encore économique.

La modernité a amené une société « surspécialisée » et l'autonomie de chacun de ses sous-systèmes a créé plus d'incertitude sur les décisions. Les évaluations de risque faites au sein d'un sous-système en utilisant ses propres codes ne peuvent prendre en compte de façon efficace l'ensemble des effets qui peuvent résulter de ses décisions sur les autres sous-systèmes. Les conséquences indirectes du développement technologique sur l'homme et la nature illustrent bien cette idée.

2.2.3 La distinction entre risque et danger

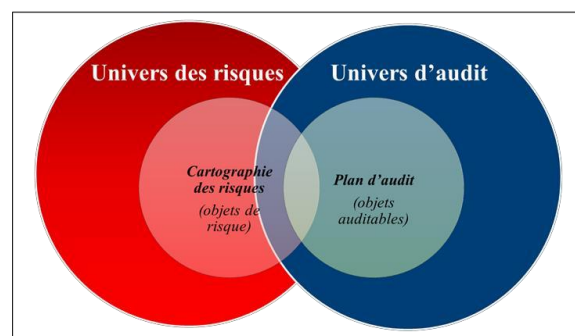
« Selon Luhmann (1993), la complexité ne peut seule expliquer notre sensibilité accrue face aux risques. Il développe l'idée selon laquelle les risques sont aujourd'hui plus importants du fait de notre mode d'observation qui a évolué. En effet, selon Luhmann, les risques n'existent pas indépendamment de notre mode d'observation. Pour être capable d'observer, il nous faut procéder à une distinction. Si nous voulons désigner quelque chose comme étant un risque, nous devons le distinguer de ce qu'il n'est pas. Ce qui signifie que quelque chose ne peut pas être observé et désigné que s'il se distingue de quelque chose d'autre. Les systèmes sociaux n'ont pas de contact direct avec leur environnement car l'observation est une construction réalisée à partir d'un mode opératoire spécifique au système. Le système social ne peut pas communiquer avec son environnement mais ne peut que l'observer en communiquant à son sujet. Cette conception se différencie de l'approche positiviste qui considère que le risque peut exister indépendamment de l'observation ».

« Luhmann (1993) décrit deux modes pour établir une distinction. Le premier consiste à indiquer quelque chose comme étant distinct de tout le reste, sans spécifier ce qui est le reste. Dans ce cas, la distinction faite consiste à indiquer et désigner un objet. Le second mode consiste à procéder de la même manière tout en restreignant ce que peut être le reste (par exemple homme/femme, légal/illégal,...). Cette distinction correspond non plus à un objet mais à un concept. C'est sur cette base que Luhmann a introduit la distinction Risque / Danger pour pouvoir définir le concept de risque : *“Cette distinction présuppose que l'incertitude existe en lien avec des pertes futures. Il y a dès lors deux possibilités. La perte potentielle est vue comme la conséquence d'une décision, c'est-à-dire qu'elle est attribuée à la décision. Nous parlons alors de risque. Ou bien, la perte possible est considérée comme ayant été causée par l'extérieur, c'est-à-dire qu'elle est attribuée à l'environnement. Dans ce cas nous parlons de danger”* (Luhmann, 1993, p. 21) ». La distinction Risque/Danger ne fait pas référence à une question de probabilité ou d'improbabilité. Le problème est de savoir si la possibilité d'une déception dépend de notre conduite préalable ou non.

2.2.4 Question de recherche

Selon Luhmann (1995), tout sous-système social dispose de sa propre sémantique et de ses modes opératoires. Il en résulte des implications significatives sur les pratiques d'audit interne dès lors que nous considérons l'audit comme étant lui-même sous-système social qui permet de remplir une fonction spécifique. La différenciation fonctionnelle de l'audit interne conduit à ce qu'il dispose de sa propre sémantique de communication. L'audit en tant que sous-système opérationnellement clos ne peut observer les risques qu'au travers de ses propres codes de communication. Nous faisons ici l'hypothèse que les risques de la cartographie des risques qui sont énoncés par le sous-système management représentent pour l'audit des « bruits » émis par son environnement. Il en découle dès lors une distance entre l'univers des risques représenté par la cartographie des risques et l'univers d'audit.

Schéma 3 : écart entre univers des risques et univers d'audit



Question de recherche n°1 : Comment se manifeste la distance entre les risques de la cartographie des risques des managers et ceux retenus par l'audit interne dans leur plan d'audit ?

Question de recherche n°2 : Quelles sont les conditions qui expliquent cette distance entre les risques identifiés de la cartographie des risques et ceux retenus dans le plan d'audit ?

Nous allons développer dans la partie suivante la méthodologie que nous avons utilisée pour répondre à ces questions.

3 Méthodologie de recherche : une analyse comparée (Qualitative Comparative Analysis - QCA) de 32 grands groupes en France

Nous avons utilisé pour cette étude la méthode QCA (Qualitative Comparative Analysis), développée par Ragin (1987), une méthode originale qui combine les approches qualitatives et quantitatives. Il s'agit d'une méthode particulièrement adaptée pour traiter de données issues d'échantillons de petite taille, à savoir entre 10 et 50 cas (Rihoux and Lobe, 2009).

3.1 Présentation succincte de la méthode QCA (Qualitative Comparative Analysis)

3.1.1 La causalité conjoncturelle multiple

Les mécanismes de causalité des phénomènes analysés en sciences sociales sont très souvent complexes. En particulier, nous pouvons observer que l'occurrence d'un phénomène peut résulter de déterminants différents ou bien qu'un même déterminant potentiel peut occasionner ou ne pas occasionner un phénomène, en fonction de l'occurrence d'autres déterminants internes ou externes. Le changement peut ainsi résulter de causes multiples et conjoncturelles, de combinaisons complexes de conditions. Il faudrait dès lors considérer le changement dans une double logique :

- d'une part, c'est le plus souvent une combinaison de conditions qui produit un phénomène (l'opérateur « et » reliant différentes conditions qui se produisent) ;
- d'autre part, plusieurs combinaisons différentes de conditions peuvent produire le même phénomène (l'opérateur « ou » distinguant différentes combinaisons de conditions).

C'est ainsi que Ragin définit la « causalité conjoncturelle multiple ». Dans cette conception de la causalité, différents chemins de causalité peuvent exister, chacun de ces chemins correspondant à des combinaisons différentes de facteurs.

La méthode QCA s'appuie sur l'algèbre booléenne pour mener une comparaison systématique inter-cas afin d'étudier et d'identifier ces « chemins » ou « combinaisons de conditions » qui amènent à la survenance ou non du phénomène étudié.

3.1.2 Mise en œuvre de la méthode QCA et principaux résultats

Dans le cadre de cette méthode, il faut tout d'abord définir une variable résultat (variable dépendante à expliquer). L'étape suivante consiste à lui attribuer une valeur de type binaire (soit 0, soit 1) selon la présence ou non du phénomène étudié. A titre d'illustration, dans notre article, la variable résultat est l'existence (ou l'absence de lien) entre la cartographie des risques établie par les managers et le plan d'audit établi par les auditeurs pour couvrir les risques de l'organisation.

Une fois la variable résultat encodée pour l'ensemble des cas soumis à l'analyse, il est nécessaire d'identifier les conditions (variable indépendante) qui peuvent potentiellement expliquer le phénomène observé. De la même façon, une valeur de 0 ou 1 sera attribuée à chacune des conditions qui constituent le modèle explicatif. L'étape suivante consiste, pour chacun des cas étudiés, à attribuer une valeur de type binaire (soit 0, soit 1) à la variable « résultat » (variable dépendante) et aux « conditions » (variables indépendantes).

Une fois encodée, ces données sont traduites par le logiciel sous forme de tableau de configurations (ou tableau de vérité) qui :

1. regroupe en une configuration unique de tous les cas identiques, à la fois pour les conditions et les résultats (1) ;
2. regroupe tous les cas identiques pour les conditions mais contradictoires pour les résultats (0) ;
3. dédouble en deux configurations des cas qui comportent une condition manquante ou douteuse (sans créer de contradiction avec un cas réel), c'est-à-dire qu'il crée de nouvelles configurations ;
4. rajoute des conditions logiques non observées mais possibles.

Par convention, la valeur 1 de type « présence » sera représentée par une lettre en majuscule pour la variable résultat ou pour la condition. A l'inverse, la valeur 0 de type « absence » est représentée par une lettre minuscule. Néanmoins, les résultats en « 1 » correspondent à une formulation encore trop longue qui n'attire pas l'attention sur les invariants. L'application des règles d'algèbre linéaire permet dans le cadre de la méthode QCA de réduire cette expression

à une forme minimale afin de faire ressortir les conditions nécessaires et suffisantes en lien avec la survenance du résultat.

3.2 *Le choix des cas et la méthode de collecte des données*

3.2.1 *Le choix des cas*

La méthodologie de collecte des données est principalement fondée sur des entretiens individuels et collectifs sous forme de focus group réalisés avec 32 directeurs de l’audit au sein de grand groupes cotées du CAC 40 et du SBF 120. Les données collectées représentent plus de 1.000 pages d’entretiens ainsi que des documents internes tels que les cartographies des risques, les plans d’audit et les rapports d’audit.

Les répondants font partie de sociétés du secteur industriel, commercial et des services. Ce choix est justifié par le fait que les entreprises sélectionnées ne disposent pas (contrairement à d’autres secteurs (comme celui des assurances) de données statistiques suffisantes pour leur permettre d’appliquer une approche fréquentiste des risques. Cette difficulté présente un intérêt particulier : comprendre comment ces organisations procèdent pour identifier et évaluer les risques. Nous avons décidé d’exclure les banques et les assurances qui sont soumises à un cadre réglementaire spécifique ainsi que les petites et moyennes entreprises dès lors qu’elles ne disposent pas de département d’audit dédiée.

Le nom des sociétés qui ont participé à l’étude a été rendu anonyme pour des raisons de confidentialité. Chaque entreprise représente un cas.

Tableau 1 : liste des répondants par secteur d’activité

<i>15 entreprises</i>		<i>9 entreprises</i>	<i>8 entreprises</i>
Industries		Commerces	Services
Fromago	Santeform	Vestimod	Restaulib
Equipauto	Batimodern	DistriMart	Naturelia
Vehicar	Cimento	Vino	Bati-F
RaceCar	Voltage	Mediacorp	Baticosto
Micropix	Elec	Sportflex	Enginico
LuxStore	Petroleum	WallDistrib	Autocar
Chimica		BeauMag	Aéro
Gazeo		ElectroStore	Voyago
Chimicor		MultimedStore	

L’unité d’analyse retenue est le département d’audit qui opère dans un contexte organisationnel spécifique. Il est essentiel de comprendre comment les objets de risque sont socialement construits au sein des organisations en considérant les interactions entre les

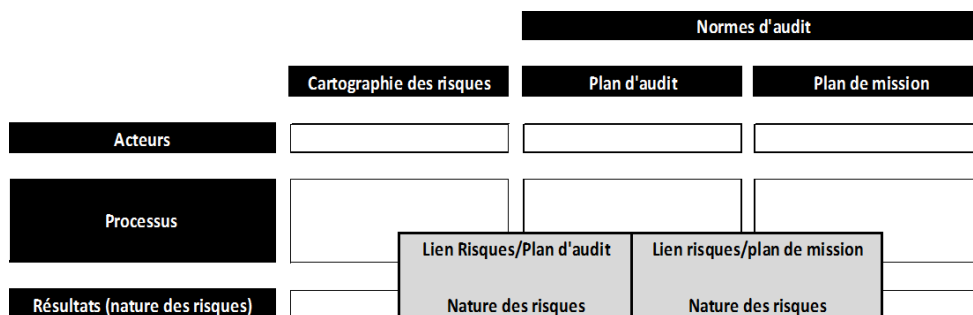
acteurs, notamment entre les auditeurs internes et les autres membres au sein de l'organisation.

3.2.2 Traitement préliminaires des données collectées lors des entretiens

Les entretiens (47 heures au total) ont tous été enregistrés puis retranscrits de façon intégrale. Les données ont été codées avec l'outil NVivo 10 et ont fait l'objet d'un double codage. La méthodologie utilisée pour analyser les données est fondée sur l'analyse de contenu. La grille de codage appliquée pour l'analyse des données combine des codes issues à la fois des normes d'audit interne et les principaux concepts identifiés dans la revue de la littérature.

Le schéma ci-dessous présente la structure générale qui nous a permis d'identifier les acteurs, les principaux processus mis en œuvre dans le cadre des processus de cartographie des risques et de planification des travaux de l'audit réputés être basés sur les risques selon les normes.

Schéma 3 : structure générale de la grille de codage



C'est à partir de ce premier traitement des données qu'il a été possible de mettre en œuvre l'analyse comparée (Qualitative Comparative Analysis – QCA) et des variables “résultat” et “explicatives” présentées dans la section suivante.

3.3 Le choix des conditions ou facteurs explicatifs potentiels de la distance entre cartographie des risques et plan d'audit

3.3.1 Le choix des variables

Pour limiter le risque de choix discrétionnaire des cas et des variables, nous avons appliqué un protocole spécifique de sélection des conditions. La stratégie a consisté à prendre en compte dans notre analyse un maximum de conditions identifiés à la fois à partir de la revue de la littérature et des données issues des cas étudiés. Nous avons ainsi retenu 15 variables indépendantes décrites ci-dessous, dont 7 relatives à l'organisation et 8 qui se rapportent à l'élaboration de la cartographie des risques.

Tableau 2 : liste des variables indépendantes (conditions)

Critères relatifs à l'organisation : 7

SECTEUR	Secteur d'activité	Industrie Services (distribution, ingénierie...)
RATTACH	Rattachement	Direction de l'entreprise Direction financière
PERIM	Périmètre	Audit interne uniquement Risques et Audit
COUV	Couverture	Audit interne uniquement Contrôle et audit interne
CENTRAL	Direction audit	Centralisée au siège Décentralisée
TAILLE	Dimensionnement direction audit	Inférieur à 10 Supérieur à 10
PROFIL	Profil des auditeurs	Majoritairement financiers Majoritairement opérationnels

Critères relatifs à l'élaboration de la cartographie : 8

RESP	Responsabilité de l'élaboration	Direction de l'Audit interne Autre direction
CATHEGORIE	Catégorisation des risques	A priori A posteriori
STAND	Nature des risques	Standardisés Non standards - évolutif
CONSO	Niveau de la cartographique	Consolidée (une seule) Entités du groupe (autant de cartographies que d'entités)
APPROCHE	Point d'observation	Bottom up = services opérationnels Top Down = direction
HIERARCH	Synthèse et hiérarchisation des risques	DAI participe Autre fonctions
VALID	Validation	Participation du Comité d'Audit Pas de participation du Comité d'Audit
MAJ	Fréquence de mise à jour	Une fois par an ou plus Moins d'une fois par an

3.3.2 L'encodage des données

L'ensemble des données collectées a été encodé pour chacune des variables indépendantes dans l'outil Tostmana. Dans la logique de l'algèbre booléenne, nous avons attribué une valeur de type binaire, à savoir soit 0, soit 1 à chacune des variables de forme dichotomique et discrète (Crisp-QCA).

Le tableau ci-dessous fournit quelques exemples d'encodage pour illustrer la démarche la mise en œuvre.

A titre d'illustration, pour encoder la variable « O » (variable dépendante) qui représente la distance entre univers des risques et univers d'audit, nous avons attribué la valeur de 0 lorsque cette distance était forte et la valeur de 1 pour les autres cas. La valeur 0 traduit dans ce cas précis l'absence de lien fort entre plan d'audit et cartographie des risques.

Tableau 3 : illustration de la démarche d'encodage des variables indépendantes

TABLE DES VARIABLES			
RESULTAT	Code	Description	Exemples d'encodage
Distance entre la cartographie et le plan d'audit	O(uput)	Les organisations au sein desquelles le lien entre cartographie et plan d'audit est fort sont codées "1"	O(output) 0 "Chimica" - Le cas concerne un groupe industriel spécialisé dans la chimie. La majorité des missions du plan est déterminée de façon mécanique sur la base de l'objectif de rotation et de couverture des entités (80% des missions). Le programme est un programme standard de 12 cycles qui sont revus de façon systématique.
		Dans les autres cas, elles sont codées "0"	O(output) 1 "Restaubilb" - Le cas concerne un groupe spécialisé dans la restauration d'entreprise. Le plan d'audit est établi sur la base de la cartographie des risques.
CONDITIONS	Code	Description	Exemples d'encodage
Taille du département d'audit	TAILLE	Les organisations au sein desquelles l'audit interne représente plus de 10 personnes sont codées "1"	TAILLE 0 "Luxestore" - Le cas concerne un groupe spécialisé dans le secteur du luxe (CA> 5 Milliards d'euros). La direction de l'audit représente un effectif total de 6 auditeurs
		Dans les autres cas, elles sont codées "0"	TAILLE 1 "Voyago" - Le cas concerne un groupe spécialisé dans le transport. La direction de l'audit représente un effectif de 50 auditeurs
Profil des auditeurs	PROFIL	Les organisations au sein desquelles les auditeurs internes ont majoritairement un profil "financier" sont codées "1" Dans les autres cas, elles sont codées "0"	PROFIL 0 "Voltage" - Le cas concerne un groupe industriel spécialisé dans le secteur de l'énergie. Les auditeurs sont issues pour 40% de cabinets d'audit externe, le reste des anciens opérationnels ou des anciens consultants (organisation, stratégie)
			PROFIL 0 "Petroleum" - Le cas concerne un groupe industriel spécialisé dans le secteur de l'énergie. Les auditeurs sont issues pour 50% du technique, 25% du business et 25% des fonctions support.
			PROFIL 1 "Vestimod" - Le cas concerne un groupe commercial spécialisé dans le prêt à porter (plus de 4000 magasins). Les auditeurs internes sont issues uniquement de cabinets d'audit externe

3.3.3 Le tableau de vérité (ou table des « conditions »)

Le tableau de vérité établi par l'outil nous fournit une première synthèse des données préalablement encodées puisqu'il regroupe l'ensemble des cas par configuration. Chaque configuration correspond à une combinaison donnée de valeur de condition et de résultat.

Tableau 4 : table de vérité produit par l’outil Tosmana

Truth Table:																
v1:	"SECTEUR	v2:	""RATTACH""													
v3:	""PERIMETRE""	v4:	""COUV""													
v5:	""CENTRAL""	v6:	""TAILLE""													
v7:	""PROFIL""	v8:	""RESP""													
v9:	""CATEGORIE""	v10:	""STANDARD""													
v11:	""CONSO""	v12:	""APPROCHE""													
v13:	""HIERARCH""	v14:	""VALID""													
v15:	""MAJ""															
O:	""LIENCARTPLAN""	id:	""CASENAME""													
v1	v2	v3	v4	v5	v6	v7	v8	v9	v10	v11	v12	v13	v14	v15	O	id
0	0	0	1	0	0	1	1	0	0	1	1	0	1	1	0	Baticosto
0	0	0	1	1	1	0	1	0	0	1	0	1	0	0	0	Enginico
0	0	0	1	1	1	1	1	0	1	1	0	1	1	1	0	MultimedStore
0	1	0	1	0	0	0	1	0	0	0	1	0	1	1	0	Distrimat
0	1	0	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	Restolib
0	1	0	1	0	0	1	1	0	0	1	0	1	0	0	0	Batimodem
0	1	0	1	0	0	1	1	0	0	1	1	0	1	1	0	Mediacorp
0	1	0	1	0	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	Electrostore
0	1	0	1	1	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	0	Voyago
0	1	0	1	1	0	0	1	1	1	1	0	1	1	1	1	Spottflex
0	1	0	1	1	1	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0	BeauMag
0	1	0	1	1	1	1	1	0	1	1	0	1	1	1	0	Batif
0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	1	0	WallDistrib
0	1	1	0	1	0	1	0	0	0	1	1	0	1	1	0	Naturelia
0	1	1	0	1	0	1	0	0	1	1	0	0	1	1	0	Aero
0	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	Vestimod
1	0	0	1	1	0	0	1	1	1	1	0	1	1	1	1	Voltage
1	0	0	1	1	1	1	1	0	0	1	0	1	1	1	1	Fromago
1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	1	1	Elec
1	1	0	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	Micropix
1	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	0	Chimicor
1	1	0	1	1	0	0	1	0	0	1	0	1	1	1	1	RaceCar
1	1	0	1	1	0	1	1	1	1	1	0	0	1	1	0	Equipauto
1	1	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	Cimento
1	1	0	1	1	1	0	1	0	1	0	0	1	1	1	1	Chimica
1	1	0	1	1	1	1	1	0	1	0	1	1	1	1	0	LuxStore
1	1	0	1	1	1	1	1	0	1	1	0	0	1	0	0	Vino
1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	1	0	Santeform
1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	0	1	0	1	1	0	Gazeo
1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	0	0	1	1	0	Vehicar
1	1	1	1	1	1	0	0	0	1	1	0	0	1	0	0	Petroleum
1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	1	1	0	1	1	0	Autocar

Cette synthèse ne traite que des cas effectivement observés qui seront complétées lors du traitement par les cas dits « logiques », c’est-à-dire des cas non observés mais possibles qui nous permettront de procéder à l’opération de minimisation booléenne.

4 Principaux résultats

En préambule de nos résultats, il est important de rappeler certaines exigences normatives qui encadrent l’activité de l’audit interne. Les normes d’audit précisent que l’audit interne est en charge d’évaluer la robustesse des processus de gestion des risques au sein des organisations et qu’il doit planifier ses travaux de façon à traiter en priorité des risques majeurs auxquels ces mêmes organisations sont exposées.

Nos résultats confirme bien notre hypothèse de départ, à savoir l’existence d’une distance entre l’univers des risques et l’univers d’audit. Au-delà de ce constat, nos résultats permettent d’illustrer et de montrer comment se manifeste cette distance entre univers des risques et univers d’audit tout en décrivant les causes de cette même distance.

4.1 Manifestation de la distance entre univers des risques et univers d'audit

Nos résultats montrent que la couverture par l'audit des risques identifiés dans les cartographies des risques peut être plus ou moins importante en fonction de l'organisation concernée. Les risques identifiés par les managers et les opérationnels dans la cartographie des risques sont plus ou moins différents des risques pris en compte dans les plans d'audit.

4.1.1 Distance faible entre univers des risques et univers d'audit

Les données nous permettent d'identifier qu'une des principales manifestations de la faible distance est l'absence de différenciation organisationnelle et donc fonctionnelle dès lors que l'audit réalise à la fois la cartographie des risques et le plan d'audit.

Tableau 5 : cas de différenciation fonctionnelle « faible »

CAS DES ORGANISATIONS AVEC UNE DISTANCE FAIBLE ENTRE LA CARTOGRAPHIE DES RISQUES ET LE PLAN D'AUDIT	
<p>Restaulib - Le cas concerne un groupe spécialisé dans la restauration d'entreprise.</p> <p>Sportflex - Le cas concerne un groupe spécialisé dans la fabrication et la commercialisation d'équipements sportifs</p> <p>Voltage - Le cas concerne un groupe industriel spécialisé dans le secteur de l'énergie (équipements électriques)</p> <p>Racecar - Le cas concerne un groupe industriel spécialisé dans le secteur automobile (constructeur)</p>	<p>Il n'y a pas de différenciation fonctionnelle dès lors qu'il n'y a pas de différenciation organisationnelle : l'audit est en charge du processus de cartographie des risques et du plan d'audit.</p> <p>Restaulib - La Direction de l'audit établit le plan d'audit à partir de l'univers des risques "auditables" qu'elle a elle-même établit. Elle actualise cette cartographie sur la base de ses missions d'audit.</p> <p>Sportflex - La Direction de l'audit a établi la liste des risques du groupe qu'elle actualise sur la base des missions d'audit</p> <p>Voltage - Il n'y a pas de Direction des risques dédiée et l'audit est en charge d'établir à la fois la cartographie des risques et le plan d'audit. La Direction de l'audit traduit les risques afin d'homogénéiser les règles d'appréciation hétérogènes au sein de l'organisation.</p> <p>Racecar - La Direction de l'audit établit une cartographie des risques qui distingue les risques de Direction et les risques transverses avec un sponsor identifié et en charge d'un plan d'actions clairement défini.</p>
<p>Micropix - Le cas concerne un groupe industriel spécialisé dans la connectique et l'électronique</p>	<p>La différenciation fonctionnelle est partielle : Il y a un partage de la responsabilité d'évaluation des risques avec les autres fonctions contrôlantes de la société.</p> <p>Micropix - L'audit établit une cartographies des risques en trois niveau : générique, par process et organisation, risque de fraude. Elle identifie quelles sont les fonctions qui au sein de l'organisation donnent de l'assurance par rapport à ces risques et traite des risques non couverts par les autres fonctions. Elle évalue par ailleurs les processus d'évaluation des autres fonctions contrôlantes</p>

Nous avons pu aussi constater que la différenciation fonctionnelle pouvait s'avérer être plus ou moins limité (cas Micropix) dès lors que l'audit partage l'activité d'assurance et d'appréciation des risques avec d'autres sous-systèmes au sein de l'organisation.

4.1.2 Distance forte entre univers des risques et univers d'audit

Les cas illustrent par ailleurs comment la différentielle fonctionnelle peut être renforcée à travers le développement d'une sémantique de communication spécifique à l'audit interne.

En l'occurrence, nos données mettent en évidence que plusieurs directions d'audit identifient les missions d'audit à partir de critères autres que la cartographie des risques tels que :

- Les objectifs de rotation et de couverture : l'audit se donne pour objectif d'auditer soit des entités, soit des processus donnés en fonction de périodicité et de critères prédéfinis (taille, pays, type d'activité,...).
- Les processus standards ou cycle de gestion spécifiques sans lien direct avec les risques de la cartographie.

Plusieurs directions d'audit ont développé des programmes de travail standards pour évaluer les entités et les processus qui sont soumis à la revue de l'audit.

Cette démarche traduit l'idée que l'audit interne observe les risques avec ses propres codes pour à la fois déterminer les entités et les processus à auditer ainsi que les critères sur lesquels il pourra fonder son appréciation. Le risque tel que décrit correspond dès lors à une non-conformité par rapport à des contrôles types attendus par l'audit, à savoir pour la plupart des risques de non-conformité par rapport à un référentiel prédéfini. Le fait d'observer les risques uniquement sous le prisme de cycles standards amène de surcroît les auditeurs à exclure de leurs observations tous les éléments qui n'en font pas partie. A titre d'exemple, pour le cas Vestimod, le référentiel ne traite pas du tout des aspects systèmes d'information qui peuvent potentiellement être source de risque, contribuant à accroître le risque d'audit (non détection). Nous allons traiter dans la section suivante des principales causes de l'intensité de la différentiation fonctionnelle au sein de l'organisation et donc expliquer la survenance d'une distance plus ou moins forte selon les organisations.

Tableau 6 : cas de différenciation fonctionnelle forte

CAS DES ORGANISATIONS AVEC UNE DISTANCE IMPORTANTE ENTRE LA CARTOGRAPHIE DES RISQUES ET LE PLAN D'AUDIT	
<p>Micropix - connectique et l'électronique Bati-F - BTP Chimicor - Chimie Multimedstore - Commerce Vestimod - Commerce prêt à porter Distrimart - grande distribution Enginico - Ingénierie Santeform - Industrie, Chimie</p>	<p>La différenciation fonctionnelle implique le recours à des codes de communication spécifiques : Les directions d'audit établissent des programmes de travail standardisés qui sont intégralement ou partiellement mis en oeuvre lors des audits, et ce indépendamment des risques identifiés dans la cartographie des risques</p> <p>Chimica - Programme standard de revue sur 12 cycles de gestion Bati-F - Programme standard de revue sur 7 cycles de gestion Chimicor - Programme standard de revue sur 13 cycles de gestion Multimedstore - Programme de revue des cycles du référentiel de contrôle interne Vestimod - Programme standard de revue issue des cycles revues par les auditeurs externes Distrimart - Programme standard établi avec l'aide des experts du groupe (référentiel de bonnes pratiques) Enginico - Revue de 4 cycles de gestion indépendamment du risque (petit pays, ...) Santeform - Un programme standard a été établie avec pour chacun des 300 risques standards une liste de 4/5 points de contrôle</p>
<p>Electrostore - commerce Chimicor - Industrie, chimie Santeform - Industrie, chimie Baticosto - BTP Elec - Industrie, Energie Mediacorp - Multimédia</p>	<p>La différenciation fonctionnelle implique le recours à des modes d'observation spécifiques : Les directions d'audit se basent sur des critères spécifiques tels que des objectifs de rotation et/ou de couverture (Les entités devront être revues tous les X années/ex)</p> <p>Electrostore - tous les magasins doivent être revus tous les 18 mois avec un niveau de profondeur variable (de 1 à 5 jours) Chimicor - Objectifs de rotation en fonction de la taille des entités. Trois catégories A, B et C ont été identifiées (catégorie A = 40 entités sur les 250 du groupe, revues tous les 2 ans au plus tard) Santeform - objectifs de rotation par typologie de pays et par taille d'entité. Pour les 5 plus gros pays (Chiffre d'affaires supérieur à 10 milliards), ainsi que les sites industriels majeurs, il doivent être audités chaque année. Pour les pays émergents, l'objectif est de les voir tous les 5 ans. Baticosto - Objectifs de couverture des entités significatives et de celles qui sont en dessous des objectifs financiers assignés Elec - Objectifs de rotation qui varie de 3 à 5 ans pour couvrir des entités puis des processus transverses aux entités (50% des missions du plan d'audit) Mediacorp - L'audit s'est fixé comme règle de visiter au moins une fois par an les gros pays qui représentent le tiers 1 (5 pays sur 70) Gazéo - Objectifs de couverture par processus et par activité Aéro - objectifs de rotation de 5 ans pour couvrir les unités opérationnelles et les filiales du groupe Vino - Toutes les filiales doivent être revues tous les 2-3 ans Batimodern - Objectifs de rotation pour couvrir toutes les entités sur une</p>
<p>Gazéo - Industrie, Chimie Equipauto - Industrie, Equipement automobile Voyago - Service, Transport</p>	<p>La différenciation fonctionnelle implique que l'audit ne communique pas directement avec son environnement mais communique à son sujet avec ses propres codes : Les directions d'audit traduisent les risques rattachent les risques de la cartographie à des processus et/ou sous processus pour être en mesure de les auditer.</p> <p>Gazéo Equipauto Voyago</p>

4.2 Causes ou facteurs explicatifs de la distance entre univers des risques et univers d'audit

Les opérations de minimisation booléenne des conditions retenus dans le cadre de notre analyse nous ont permis d'identifier :

- D'une part les conditions de nature à favoriser l'existence d'une distance forte entre univers des risques et univers d'audit
- D'autre part la combinaison de conditions de nature à réduire cette même distance pour permettre un meilleur alignement entre plan d'audit et cartographie des risques.

4.2.1 Distance forte entre univers des risques et univers d'audit

Les opérations de minimisation booléenne opérées avec l'outil Tosmana (Crisp-QCA) nous ont permis d'identifier trois conditions indépendantes qui expliquent l'existence d'une distance plus forte entre l'univers des risques et l'univers d'audit :

- **TAILLE (1)** : la taille de la direction de l'audit lorsque l'effectif de la direction d'audit est inférieur à 10 auditeurs ;
- **HIERARCH (0)** : l'implication de la direction de l'audit dans le processus de hiérarchisation des risques retenus dans la cartographie des risques lorsque celle-ci n'intervient pas dans le processus de hiérarchisation ;
- **MAJ (0)** : les conditions de mise à jour de la cartographie des risques dès lors que la cartographie des risques n'est pas mise à jour au moins une fois par an.

Distance forte entre cartographie des risques et plan d'audit

Conditions	Cas concernés
""TAILLE""{1}	Chimica + Vestimod+ Batif + Enginico + Vino + Autocar + Fromago + BeauMag + LuxStore + Electrostore + MultimedStore
""HIERARCH""{0}	Vestimod + Distrimart + Gazeo + Chimicor + Santeform + Vino + Autocar + Mediacorp + Equipauto + Petroleum + Baticosto + BeauMag + Naturelia + Vehicar + Aero
""MAJ""{0}	Vestimod + Enginico + Vino + Petroleum + Batimodern + BeauMag + Cimento + Voyageo

La taille de la direction de l'audit traduit l'idée selon laquelle les auditeurs peuvent être confrontés à la difficulté de ne pas disposer de l'ensemble des compétences nécessaires pour traiter des différentes natures de risque de la cartographie. Considérons par exemple le cas des

auditeurs du cas Vestimod qui déclare ne pas avoir les compétences dans le domaine informatique ou bien ceux du groupe Luxestore dans le domaine de la qualité.

VESTIMOD : « Pas de compétence informatique particulière, enfin on n'est pas des auditeurs informatiques, donc, le volet informatique, on l'a pas ».

LUXESTORE : « J'ai une limite dans l'exercice de cet audit parce qu'on est censé être la maison qui vend les produits de qualité avec la qualité la plus élevée au monde dans son domaine. Et donc je n'ai pas un auditeur qui serait capable d'auditer le dispositif de qualité de cette nature ».

Les auditeurs sont alors amené à exclure certains risques qu'ils estiment ne pas être en mesure d'auditer faute de maîtriser les codes de communication associés à certains sous-systèmes de l'organisation. Ainsi, certains risques de la cartographie sont aussi considérés comme difficiles à auditer du fait de l'absence de compétence au sein de l'équipe d'audit.

Le sous-dimensionnement de la direction de l'audit peut aussi expliquer la plus faible couverture des risques de la cartographie et donc la distance entre univers des risques et univers d'audit.

RACECAR : « Sauf que nos effectifs, comme vous voyez la tendance un peu partout, se réduisent aussi, l'audit n'est pas épargné. Donc on est obligé d'ajuster cette année et puis l'année qui arrive, on va être obligé d'ajuster cette proportion d'audit Top risques parce que c'est consommateur d'avantage de ressources vu qu'ils sont plus compliqués. Certes plus intéressants pour la direction générale, aussi plus consommateur de ressources intelligentes. Les ressources sont rares donc on doit faire des audits autrement pour aussi couvrir l'autre composante, l'autre donnée d'entrée qui se base sur l'univers d'audits récurrents, c'est-à-dire le truc classique ».

VINO : « Bon gré mal gré, ce n'est pas parfait si j'avais cinquante personnes à ma disposition avec des avions, ça serait faisable ».

Le fait de ne pas disposer d'une cartographie qui est régulièrement mise à jour peut de surcroit contribuer à renforcer la nécessité pour l'audit la mise en œuvre de modes d'observation spécifiques de l'audit qui pour établir son plan d'audit.

4.2.2 Distance faible entre univers des risques et univers d'audit

Les opérations de minimisation booléenne nous ont aussi permis de compléter cette première analyse et d'identifier quatre différentes combinaisons de conditions qui peuvent expliquer la

faible distance entre univers des risques et univers d’audit et résumé dans le tableau ci-dessous. A la différence des résultats précédents, il s’agit non pas de conditions indépendantes mais de combinaisons de conditions complémentaires entre elles. Nos résultats montrent qu’il existe quatre « chemins » possibles (ou combinaisons de conditions) pour expliquer la faible distance entre la cartographie des risques et le plan d’audit. Chacune de ces possibilités montre que les trois conditions « TAILLE (0), HIERARCH (1) et MAJ (1) sont nécessaires sans qu’aucune pris séparément ne puisse être suffisante.

Distance faible entre cartographie des risques et plan d'audit	
Conditions	Cas concernés
""TAILLE""{0}""HIERARCH""{1}""MAJ""{1}	Restaulib + Micropix + Voltage + Racecar +Sportflex
""TAILLE""{0}""PROFIL""{0}""RESP""{1}""CONSO""{1}	
""TAILLE""{0}""PROFIL""{0}""CONSO""{1}""HIERARCH""{1}	
""TAILLE""{0}""PROFIL""{0}""CONSO""{1}""MAJ""{1}	

En complément de ces trois conditions (TAILLE, HIERARCH et MAJ), nous pouvons noter que le profil des auditeurs est un facteur déterminant qui peut contribuer à réduire la distance entre univers des risques et univers d’audit. Cette condition est valide lorsque la majorité des auditeurs est issue de l’opérationnel (plutôt que du domaine financier). Le profil des auditeurs n’est néanmoins pas un élément qui reste « figé » dans le temps dès lors que les auditeurs peuvent acquérir de nouvelles compétences nécessaire à l’exercice de leur missions

***SPORTFLEX** : « Moi, je ne peux pas me permettre que quelqu’un qui est IT aille faire de la sécurité, c’est ça et inversement. Ce n’est pas responsable, c’est vraiment inenvisageable, il ne va pas être crédible quoi. C’est déjà suffisamment compliqué comme ça. Chacun doit être sur sa zone de force ».*

***FROMAGO** : « Parce qu’au fur et à mesure, ils muent au fur et à mesure de leur parcours dans l’entreprise. C’est tout le travail du chef de service de, on prend un désosseur de bilan et de P&L et puis on en fait un homme ou une femme d’audit de process ».*

Cette seule condition relative au profil n’est pas suffisante. Il faut notamment que la taille de la direction d’audit soit adaptée aux risques à couvrir et que cette direction dispose d’une cartographie des risques à jour.

5 Conclusion

La question de recherche principale de cette recherche était la suivante : « *comment se manifeste la distance entre univers des risques et univers d'audit et quels sont les causes de cette distance ?* ». Notre objectif était d'étudier la différenciation fonctionnelle de l'audit interne et les facteurs explicatifs de la distance entre univers des risques et univers d'audit.

À l'issue de ce travail de recherche, nous avons réussi à répondre à nos questions de recherche et mieux comprendre le rôle que peut jouer la fonction d'audit interne dans le processus de construction des objets des risques au sein de son organisation et quelle était la nature de ses interactions avec les autres acteurs. Nous avons dépassé cet objectif en mettant aussi en perspective les enjeux et les impacts sociétaux relatifs à l'évaluation et la maîtrise des risques au sein des organisations.

Le résultat de l'analyse des données a montré que l'identification des risques est conditionnée par les modes d'observation mise en œuvre ainsi que des modes d'interaction entre les acteurs dans le cadre des processus de cartographie des risques et d'élaboration du plan d'audit. Cette même analyse nous a permis de constater un écart entre l'univers des risques établi par les opérationnels et l'univers d'audit établi par les auditeurs. Les risques des opérationnels ne sont pas toujours les mêmes que ceux pris en compte par les auditeurs pour élaborer leur plan d'audit réputé être pourtant fondé sur les risques de l'organisation selon les normes d'audit.

Dans sa théorie des systèmes sociaux, Luhmann (1993) développe l'idée que la société est fonctionnellement différenciée et composée de sous-systèmes opérationnellement clos. La différenciation fonctionnelle de l'audit en tant que sous-système social doté de sa propre sémantique de communication explique en partie l'existence d'un écart entre les risques des managers et ceux retenus ou observés par l'audit. L'existence de cet écart peut sembler problématique dès lors que l'audit déclare jouer un rôle clé dans l'évaluation des dispositifs de gestion des risques au sein des organisations pour répondre aux attentes sociétales nées de la crise de confiance. Nos conclusions rejoignent celles de Power (1999) en démontrant l'existence d'un écart entre l'univers des risques et l'univers d'audit. Certains risques ne sont pas couverts par l'audit interne.

Pour les risques de la cartographie qui sont pris en compte dans le plan d'audit, nous rejoignons aussi l'idée avancée par Power (1999) selon laquelle l'activité d'audit n'est pas neutre et a un impact sur la construction des objets de risque au sein de l'organisation.

La principale contribution de cette recherche est de fournir une description des manifestations de la distance entre univers des risques et univers d'audit et de ses causes.

La méthodologie mis en œuvre nous a notamment permis d'identifier des conditions nécessaires et susceptibles d'expliquer cette distance. Parmi ces conditions, nous pouvons notamment citer des conditions relatives à l'organisation ainsi qu'aux modalités d'élaboration de la cartographie des risques. Pour ce qui concerne les conditions organisationnelles, nous avons notamment identifié à l'issue du processus d'analyse la taille du département d'audit, le profil des auditeurs. Quant aux conditions relatives à l'élaboration de la cartographie, les modalités de sa mise à jour et l'implication de l'audit dans son élaboration sont aussi de nature à impacter la distance entre univers des risques et univers d'audit.

Cette recherche présente néanmoins certaines limites qui pourraient donner lieu à de nombreuses pistes de recherche futures. La méthodologie retenue a consisté à interroger principalement les directeurs de l'audit. Il serait intéressant d'élargir les entretiens aux managers et aux membres des instances de gouvernance dans le but d'enrichir les données déjà collectées ou pour améliorer la connaissance sur de nombreux sujets. D'autres travaux pourraient être réalisés sur la base des connaissances acquises afin de procéder à des études plus ciblées à partir d'autres méthodes de recherche.

Mikes (2019, 2011) décrit deux types de gestion des risques : le premier de type "quantitatif" (*quantitative optimistic*) qui privilégie la mesure des risques techniques, le second "non quantitatif" (*quantitative pessimistic*) qui privilégie la planification stratégique et qui est moins formalisé. Comme l'a montré notre recherche, les risques auditables correspondent à des risques qui sont couverts par des dispositifs et des contrôles formels en lien avec des processus. Notre recherche a permis de mettre en évidence que les risques gérés avec un style "quantitatif" tel que décrit par Mikes sont certainement plus faciles à auditer que les risques identifiés dans le style "non quantitatif" dès lors que les risques stratégiques relèvent d'objets d'audit moins formels. Une piste de recherche pourrait être envisagée pour étudier l'activité de l'audit interne en lien avec cette dimension développée par Mikes.

Par ailleurs, compte tenu de l'hétérogénéité et de la diversité des pratiques d'audit selon les organisations, il serait opportun d'étudier l'intérêt d'avoir fondé la pratique de l'audit interne sur la notion de risque à travers les normes professionnelles.

6 Bibliographie

6.1 Articles

- Allegrini M. & D'Onza G. (2003), Internal Auditing and Risk Assessment in Large Italian Companies: An Empirical Survey, *International Journal of Auditing* 7 (3): 191-208
- Arena, M, Arnaboldi M. & Azzone G. (2011). Is enterprise risk management real ?, *Journal of Risk Research* 14 (7): 779–797
- Coetzee P. & Lubbe D. (2014), Improving the Efficiency and Effectiveness of Risk-Based Internal Audit Engagements, *International Journal of Auditing* 18 (2): 115-125
- Gendron Y, Cooper D. J. & Townley B. (2007), The construction of auditing expertise in measuring government performance, *Accounting, Organizations and Society* 32 (1-2): 105-133
- Gramling A.A, Maletta M.J, Schneider A. & Church B.K. (2004), The role of the internal audit function in corporate governance: a synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature* 23:194-244
- Jordan S, Jørgensen L. & Mitterhofer H. (2013), Performing risk and the project: Risk maps as mediating instruments, *Management Accounting Research* 24: 156–174
- Knechel W.R. (2007), The business risk audit: origins, obstacles and opportunities, *Accounting, Organizations and Society* 32 (4–5): 383-408
- Koutoupis A. G. & Tsamis A. (2009), Risk-based internal auditing within Greek banks: a case study approach, *Journal of Management and Governance* 13 (1-2): 101-130
- KPMG (2013), Benchmark of practices for french group listed in CAC 40 (index <https://www.kpmg.com/FR/fr/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Benchmark-pratiques-groupes-CAC-40-122013.pdf>)
- Mikes A. (2009), Risk management and calculative cultures, *Management Accounting Research* 20 (1): 18-40
- Mikes A. (2011), From counting risk to making risk count: Boundary-work in risk management, *Accounting, Organizations and Society* 36 (4-5): 226-245
- Miller P, Kurunmaki L & O'Leary T. (2008), Accounting, hybrids and the management of risk, *Accounting, Organizations and Society* 33 (7–8): 942-967
- Paape L, Scheffe J. & Snoep P. (2003), The Relationship Between the Internal Audit Function and Corporate Governance in the EU - a Survey, *International Journal of Auditing* 7 (3): 247-262
- Pelletier J. (2008), Adding risk back into the audit process, *Internal Auditor* 65 (4): 73–76
- Selim G. & McNamee D. (1999a) “Risk Management and Internal Auditing: What are the Essential Building Blocks for a Successful Paradigm Change”, *International Journal of Auditing* 3 (2): 147-155.
- Sarens G. & De Beelde I. (2006), Internal Auditors' Perception about their Role in Risk Management. A Comparison between US and Belgian Companies, *Managerial Auditing Journal*, Emerald Group Publishing Limited 21 (1): 63-80.
- Spira L. F. & Page M. (2003), ‘Risk management: the reinvention of internal control and the changing role of internal audit’, *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 16 (4): 640-661

6.2 *Ouvrages*

- Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission (COSO), *Enterprise Risk Management - Integrated Framework (2004) and Internal Control - Integrated Framework (2013)*.
Disponible à l'adresse suivante : <http://www.coso.org>.
- Creswell, J.W. (2007). *Qualitative inquiry and research design: Choosing Among Five Approaches*, 2nd edition. Thousand Oaks, Sage Publication.
- Institute of Internal Auditors (IIA), *International Professional Practices Framework*. Disponible à l'adresse suivante : <https://na.theiia.org/standards-guidance>.
- Krueger R.A. & Casey M.A. (2002), *Focus Group: a practical guide for applied research* (3rd edition), Thousand Oaks, CA: Sage Publications
- Ragin, Charles C., 1987. *The Comparative Method: Moving Beyond Qualitative and Quantitative Strategies*. Berkeley: University of California Press.
- Rihoux, Benoît and Bojana Lobe, 2009. "The Case for Qualitative Comparative Analysis (QCA): Adding Leverage for Thick Cross-Case Comparison." *The SAGE Handbook of Case-based Methods*, 222-242.
- Saldaña, J. (2009). *The Coding Manual for Qualitative Researchers*. Sage Publication.
- Standard & Poor's (2008), *Enterprise risk management for ratings of nonfinancial corporations*. Ratings Direct, June 5 (www.standardandpoors.com/ratingsdirect)